

revista de
**DERECHO
FINANCIERO**
y de HACIENDA
PÚBLICA

XLII / 222

Noviembre-Diciembre 1992

PRESENTACION, *Eugenio Simón Acosta*

ESTUDIOS

ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN RELACION CON LAS ACTUACIONES DE LOS ORGANOS ECONOMICO-ADMINISTRATIVOS: ALGUNAS CUESTIONES, *Clemente Checa González*

LA PROBLEMÁTICA DEL REPARTO DE LAS CARGAS PÚBLICAS ENTRE LOS CIUDADANOS, *Carmen González de Aguilar*

EL TRATAMIENTO JURIDICO DE LA OBJECION FISCAL EN LOS ESTADOS UNIDOS, *Rafael P. Palomino*

REFLEXIONES Y ADVERTENCIAS SOBRE NUESTRO ESTUDIO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN EL SALVADOR, *Alvaro Magaña*

ANÁLISIS MACROECONÓMICO HISTÓRICO Y ACTUAL DE LA TEORÍA DE LAS DISPONIBILIDADES EN ALEMANIA, *José Villacís González*

LEGISLACION

CRÓNICA DE LEGISLACIÓN, *Narciso Amorós Dorda y María Isabel Ruiz Pérez*

JURISPRUDENCIA

RESEÑA:

DERECHO TRIBUTARIO FORMAL DE CARÁCTER GENERAL, DERECHO TRIBUTARIO FORMAL DE CARÁCTER ESPECIAL, *N. Amorós Rica y C. Villamil de Miguel*



EDITORIAL DE DERECHO FINANCIERO
EDITORIALES DE DERECHO REUNIDAS, S. A.

Valverde, 32-1º • 28004 MADRID • Apartado 4032 • Tels. 521 02 46 - 522 98 49

EL TRATAMIENTO JURIDICO DE LA OBJECION FISCAL EN LOS ESTADOS UNIDOS (*)

RAFAEL P. PALOMINO

Universidad Complutense de Madrid

SUMARIO:

- I. *Introducción. Formas de objeción fiscal y movimientos de objetores.*
- II. *La objeción fiscal desde una perspectiva meramente secular:*
«Farmer v. Rountree».—III. *Un primer precedente sólido en materia*
de objeción fiscal: «Muste v. Commisioner».—IV. *Objeción fiscal proporcional*
a los gastos militares. Falta de «standing». «Autenrieth v. Cullen».
- V. *La reclamación del derecho a un «pago social sustitutorio»: «Susan Jo Rusell».*
- VI. *La objeción de conciencia al «método» de recaudación de impuestos:*
«American Friends Service Commitee»: 1. *Decisión del caso ante la Corte Federal*
de Distrito conforme a los parámetros de las free exercise exemptions.
2. *La apelación ante la Corte Suprema de los Estados Unidos:*
no es válida la doctrina de la Corte de Distrito en materia de objeción fiscal.
- VII. *Nuevas solicitudes de deducciones por gastos bélicos:*
«First v. Commisioner of Internal Revenue».—VIII. *Un intento de institucionalizar*
el «pago social sustitutorio»: «The World Peace Tax Fund Act»:
1. *Contenido fundamental del proyecto.* 2. *Evaluación de sus ventajas*
frente a otras soluciones.—IX. *Otras decisiones sobre objeción fiscal:*
«Lull v. Commisioner» y «Collett v. United States».
- X. *Objeción de conciencia a los impuestos destinados a la Seguridad Social:*
«United States v. Lee».—XI. *Conclusiones.*

(*) Este trabajo se ha realizado con la ayuda de la Dirección General de Investigación Científica y Técnica del Ministerio de Educación y Ciencia: proyecto PB 88-0139, cuyo investigador principal es el Prof. RAFAEL NAVARRO-VALLS.

I. INTRODUCCION. FORMAS DE OBJECION FISCAL Y MOVIMIENTOS DE OBJETORES

LA objeción de conciencia fiscal es un fenómeno de contestación a la normativa estatal difundido en muchos países (1). Debemos entender por el mismo la omisión, en virtud de unos motivos de conciencia contra determinadas actuaciones del Estado, del deber legal de pagar impuestos, en la medida en que éstos van destinados a financiar esas actuaciones.

De entrada, es preciso distinguir, en torno a la objeción fiscal, dos momentos distintos en el tratamiento de la cuestión. Un primer momento, que denominaríamos político, hace referencia a las reivindicaciones de determinados sectores sociales que piden soluciones normativas a una demanda de contribución al gasto público que evite la financiación de gastos militares y de defensa. El segundo momento hace referencia al choque entre la conciencia individual y la norma jurídica, resistiéndose la primera a someterse a la segunda, en virtud de un mandato de rango superior al que la norma jurídica representa.

Ambas dimensiones están estrechamente vinculadas y, sin embargo, ofrece un interés predominantemente jurídico la segunda. Se propone al ordenamiento determinar si una conducta omisiva, e incluso antijurídica,

(1) En el ámbito del Derecho continental sirven de ejemplo los casos español e italiano. En España, véanse, otras otras, Sentencia núm. 515 del T.S.J. de la Comunidad Valenciana, de 29 de mayo de 1989; Sentencia de la A.T. de Zaragoza de 9 de enero de 1988; Auto de la Sala Primera del T.C. de 28 de junio de 1990, y el documento «Objeción Fiscal a los Gastos Militares 1991», editado por la Comisión de Objeción Fiscal y otros colectivos locales y autonómicos de objeción fiscal. Respecto al estado de la cuestión en Italia, véase el proyecto de normas para el ejercicio de la «opción fiscal» en materia de defensa, presentado ante la Cámara de los Diputados de la República italiana el 11 de mayo de 1989 (*Atti Parlamentari, Camera dei Deputati, X Legislatura-Disegni di Legge e Relazioni-Documenti*, n. 3935). Con este proyecto se pretendía que, para la declaración fiscal de la renta de 1991, los contribuyentes italianos pudieran optar entre contribuir a la defensa armada, clásica, o bien destinar parte de su débito fiscal a la defensa civil, no-violenta o sin armas; también resultan de interés los artículos: «L'obiezione fiscale. intervista con Francesco Onida», en *Il Ponte*, XLII, 1986, núm. 3, pág. 41; EUGENIO MELE, «L'obiezione Tributaria. El concetto di obiezione e la sua natura giuridica», en *Corriere Tributario*, núm. 41, 1987; LUIGI DOMENICO CERQUA, «Spunti in tema di istigazione all'obiezione fiscale alle spese militari», en *L'indice Penale*, XX, 1986.

puede llegar a obtener una protección a partir de la libertad de conciencia.

Reviste especial interés el planteamiento de la objeción fiscal en los Estados Unidos.

De una parte, porque históricamente se origina allí: desde antes del nacimiento de los Estados Unidos de América como república, algunos objetores de conciencia se negaron a pagar sus impuestos en la medida en que éstos iban dirigidos en parte a financiar el ejército: la tribu india Algonquin se opuso a la imposición tributaria de los colonos holandeses para reforzar un acuartelamiento. En el siglo XIX, Henry David Thoreau fue encarcelado por negarse a pagar sus impuestos, durante la guerra contra México. La guerra de Vietnam supuso en los Estados Unidos el renacimiento de la objeción fiscal como un fruto más de la disensión que aquel conflicto bélico causó en la sociedad americana (unos 500.000 objetores contra los impuestos federales telefónicos y 20.000 aproximadamente contra otras clases de impuestos). En 1988 el *Internal Revenue Service* demandó ante los tribunales a una confesión religiosa que se negaba a colaborar en la exacción tributaria en vía ejecutiva de un empleado de esa confesión... (2).

Estos hechos nos hablan de un fenómeno arraigado en los Estados Unidos, unido en la mayoría de los casos a convicciones religiosas, aunque también a ideas filosóficas de carácter pacifista emparentadas con ideales cristianos.

De otra, adquiere también especial relevancia la objeción fiscal en los Estados Unidos por cuanto la peculiar fisonomía de la estructura jurídica norteamericana apunta a que los tribunales federales y, en particular, el Tribunal Supremo al crear precedentes que atan las decisiones de las Cortes inferiores, resulten auténticos garantes y revisores de la constitucionalidad de los actos del legislativo y el ejecutivo. Por tanto, si alguna posibilidad hay de que a través de la libertad de conciencia y/o religiosa el objetor fiscal individual pueda encontrar protección para su postura, esa posibilidad vendría otorgada por los tribunales federales.

La objeción fiscal en los Estados Unidos reviste como forma principal aquella que se fundamenta en las convicciones pacifistas (dirigida

(2) Cfr. J. ANDREW HOERNER, *Render Unto Caesar? Confrontation Looms Over Religious Tax Resisters*, Tax Notes, march 6, 1989, págs. 1169 y ss.; documento *Welcome to the Alternative Revenue Service*, editado por el National War Tax Resistance Coordinating Committee en noviembre de 1991.

contra el ejército en general, contra alguna guerra en particular o contra los presupuestos federales que sufragaban inversiones en armamentos e investigación nuclear con fines bélicos, etc.). Moralmente, se rechazan los impuestos por cuanto suponen una cooperación a la violencia. Y dada esta raíz pacifista de la objeción, no es de extrañar que se considere, a efectos legales y terminológicos, muy unida con la objeción de conciencia militar. En los Estados Unidos la objeción de conciencia al servicio militar está reconocida bajo la forma de exención o privilegio concedido por el Congreso federal.

No obstante, la doctrina no descarta la aparición de otras formas de objeción fiscal motivadas por actividades gubernamentales que también resultan conflictivas en el entendimiento de los derechos de la persona (pena de muerte y aborto) (3).

Los principales métodos de *war tax resistance* empleados en los impuestos federales pueden resumirse en los siguientes: reducción de la base imponible a cifras inferiores en la declaración del impuesto sobre la renta, reclamación de una deducción por gastos de guerra en la declaración o incluso hacer figurar esa reclamación como deducción que se realiza respecto de la deuda tributaria y que se deja de pagar, entrega de declaraciones de la renta en blanco, impago de los impuestos federales sobre el servicio telefónico (este impuesto fue creado primordialmente para obtención de fondos destinados a gastos militares), elusión del sistema recaudatorio de retenciones en el salario, etc. (4).

El fenómeno de la objeción fiscal por motivos pacifistas como con-

(3) Cfr. DAVID D. COOK, *War Tax Refusal Under the Free Exercise Clause*, Wisconsin Law Review, 1980, pág. 779. El problema de la cooperación indirecta al aborto como causa de objeción de conciencia apareció en el caso *Erzinger* (no. 408.559 Super. Ct. Cali., filed april 25, 1980). Unos estudiantes universitarios se negaban a pagar parte de las tasas académicas de ingreso en la Universidad de California aduciendo que esos fondos públicos se destinaban a sufragar los abortos de sus compañeras de Universidad. El Tribunal Supremo del Estado de California decidió que esos pagos no contradicen la libertad religiosa de los objetores y que la Universidad tenía un interés legítimo en la salud de los estudiantes que le legitimaba para exigir a todos los universitarios el pago de las tasas. Cfr. RAFAEL NAVARRO-VALLS, «La objeción de conciencia al aborto: Derecho comparado y Derecho español», en *Anuario de Derecho Eclesiástico*, 1986, pág. 283.

(4) Cfr. PEACEMAKERS MOVEMENT, *Handbook of Nonpayment of War Taxes*, 1971. Sobre la retención en el salario y los métodos recomendados por las organizaciones de objetores, cfr. *Controlling Federal Tax Withholding*, artículo divulgativo de una serie denominada *Practical War Tax Resistance*, publicada por el National War Tax Resistance Committee.

ducta defendida oficialmente por un buen grupo de confesiones religiosas es relativamente nuevo. Con anterioridad a 1980, la objeción fiscal se reducía a pocas iglesias; pero a partir de 1983, tanto los grupos religiosos históricamente pacifistas [los Cuáqueros (5), a través de las tres principales organizaciones que los cohesionan —*Friends General Conference*, con más de 35.000 miembros; *Friends United Meeting*, con más de 65.000, y *Evangelical Friends Alliance*, con más de 35.000 miembros—, los Menonitas (6) y la *Church of the Brethren* (7)] como otras confesiones, han adoptado posiciones oficiales en las que o bien se recomienda como moralmente recta la objeción fiscal o bien se abandona al juicio de la conciencia individual la conveniencia o no de pagar impuestos, en la medida en que con ellos se sufraga una política belicista.

Las mismas posturas o similares han sido defendidas por grupos pa-

(5) El movimiento cuáquero surge en el siglo XVII en América e Inglaterra, en este último país durante la *Puritan Commonwealth* bajo el gobierno de Oliver Cromwell, manifestando una intensificación de las formas espiritualistas y radicales del puritanismo. De los dogmas y preceptos morales de esta confesión, surgen como principios fundamentales de la convivencia la honestidad y sencillez de vida, la justicia y la no violencia. Los primeros valores morales de los cuáqueros son parte del entendimiento del hombre, como la tensión interna entre la verdad y el orgullo humano. Omiten el uso de tratamientos de deferencia (usted, ustedes), consideran inmoral el empleo de juramentos para reforzar la verdad de una afirmación, rechazaron el «impuesto» de los diezmos en favor de las iglesias oficiales; su mismo modo de vestir y hablar ofrecía un testimonio de creencias radicales. HUGH BARBOUR, «Quakers», en *The Encyclopedia of Religion*, McMillan Publishing Company (New York, 1987), vol. 12, págs. 129 y ss.

(6) Los menonitas son una confesión cristiana iniciada por Menno Simons (1496-1561), que descende directamente de los anabaptistas del siglo XVI. Fuertemente perseguidos en Europa durante los siglos XVI y XVII (salvo en Holanda, que los toleró aproximadamente en 1970), algunos de ellos emigraron desde Suiza a los Estados Unidos. El primer asentamiento menonita en el nuevo continente se produjo dentro de Filadelfia, en 1693. Consideran la paz, e incluso el pacifismo absoluto, parte integrante del Evangelio y del pleno seguimiento de Cristo. Cfr. CORNELIUS J. DYCK, «Mennonites», en *The Encyclopedia of Religion*, McMillan Publishing Company (New York, 1987), vol. 9, págs. 376-377.

(7) *Church of the Brethren* es la denominación comúnmente empleada desde 1908 para referirse a los baptistas alemanes, que en el bautismo practican tres inmersiones distintas, en el nombre de las tres Personas de la Trinidad. Huyendo de la persecución en Europa, emigran en masa a América, y se asientan en Pennsylvania, Virginia, y medio oeste de la Unión. Esta confesión baptista ha destacado desde siempre por su congruente testimonio en favor de la paz y contra el servicio militar. Cfr. EDWIN S. GAUSTAD, «Baptist Churches», en *The Encyclopedia of Religion*, McMillan Publishing Company (New York, 1987), vol. 2, págs. 65-66.

cifistas no estrictamente religiosos. Fundamentalmente el *National Council for a World Peace Tax Fund* y el *Central Committee for Conscientious Objection*. La *National Campaign for a Peace Tax Fund* agrupa en nuestros días un amplio espectro de confesiones religiosas y movimientos de objeción fiscal por motivos pacifistas: unas 34 organizaciones distintas.

Adelantábamos antes algo sobre la protección de la objeción de conciencia en los Estados Unidos. Decíamos que la concreta forma de objeción de conciencia militar obtiene su amparo de una exención *ad hoc*, revocable, del Congreso de los Estados Unidos; esto hace que la objeción de conciencia militar tenga una situación precaria, por cuanto ese privilegio puede ser derogado en cualquier momento (8). Sin embargo, otras formas de objeción de conciencia (a trabajos en determinados días de la semana, a la aportación a los sindicatos, al jurado, etc.), en la medida en que han sido radicadas por la jurisprudencia y los objetores en la *Free Exercise Clause* de la Primera Enmienda del *Bill of Rights* americano —parte del ordenamiento constitucional de la Unión— (9), alcanzan una cota de protección más sólida bajo el *status* de *free exercise*

(8) La doctrina norteamericana revela el dato de que el reconocimiento legal de la objeción de conciencia estuvo presente en los debates parlamentarios de la elaboración del *Bill of Rights* de 1791, aunque aún se desconoce el motivo exacto de por qué no se reflejó la objeción de conciencia al servicio militar en las enmiendas de dicho texto. Cfr. WALTER S. GRIGGS, «The Selective Conscientious Objector: A Vietnam Legacy?», en *Journal of Church and State*, vol. 21, 1979, pág. 102; J. MORRIS CLARK, «Guidelines for the Free Exercise Clause», en *Harvard Law Review*, vol. 83, 1969, págs. 327-328.

(9) La Primera Enmienda del *Bill of Rights* está dedicada a la protección de las libertades religiosa, de expresión, asociación y prensa. En concreto, las dos cláusulas religiosas (de libre ejercicio de la religión y de no oficialización de ninguna confesión) vienen así expresadas: *Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof...* (El Congreso no podrá aprobar ley alguna conducente al establecimiento de una religión determinada o a la prohibición del libre ejercicio de alguna de ellas). Para un conocimiento mayor del *Bill of Rights* norteamericano, cfr. GLORIA M. MORÁN, *La protección jurídica de la libertad religiosa en U.S.A.*, Universidad de Santiago de Compostela, 1989, págs. 27 y ss. Conforme a la *preferred position doctrine* —atribuida al magistrado Harlan Fiske Stone en la decisión *United States v. Carolene Products Company* (304 U.S. 144, 1938)—, las leyes que afectan a las libertades fundamentales contenidas en la Primera Enmienda deben ser sometidas a un más cuidadoso examen de constitucionalidad a través del *compelling state interest test*. Cfr. VV.AA., «The Constitutional Law Dictionary», en *ABC-CLIO*, California, 1985, págs. 579-580; HENRI J. ABRAHAM, *Freedom and The Court, Civil Rights and Liberties in the United States*, Oxford University Press, ed. 1982, págs. 15 y ss.

exemptions (10), cuya caracterización se debe a las sentencias *Wisconsin v. Yoder* (11) y *Sherbert v. Verner* (12) de la Corte Suprema esta-

(10) La doctrina de excepciones a la ley en virtud del libre ejercicio de la religión, supone la posibilidad del choque entre la conciencia individual —en virtud de un precepto religioso— y el mandato de una norma jurídica. El sujeto se ve forzado, así lo entiende la Corte Suprema norteamericana, a escoger entre el cumplimiento de la ley o la transgresión del dictado de su conciencia; lo normal, por otra parte, es que prevalezca el dictado de la conciencia, que radica en una autoridad trascendente superior a la del Estado. Ante este comportamiento, el poder temporal puede reaccionar bien mediante la sanción jurídica y/o la denegación de un beneficio, o bien intentando respetar la conciencia religiosa lo más posible. Este planteamiento de *religious accommodation*, facilitar o proteger la práctica religiosa en general, conduce a un juicio valorativo —*balancing approach*— entre el interés que subyace en la norma jurídica y el respeto a la conciencia del individuo. Cfr. «Developments. Religion and the State», en *Harvard Law Review*, vol. 100, 1987, págs. 1703-1704. Cfr. DONALD A. GIANNELLA, «Religious Liberty, Nonestablishment and Doctrinal Development. Part I. The Religious Liberty Guarantee», en *Harvard Law Review*, vol. 80, núm. 7 (1967), págs. 1386-1390.

(11) *Wisconsin v. Yoder*, 406 U.S. 205 (1972), planteó la constitucionalidad de la escolaridad obligatoria en Wisconsin para los hijos de los miembros de la *Old Order Amish* mayores de dieciséis años. Las costumbres religiosas de este grupo establecen que, a partir de esa edad, los *Amish* abandonan la escuela, para recibir una educación religiosamente orientada, en el seno de la comunidad *Amish*. La Corte Suprema de los Estados Unidos entendió que la escolaridad obligatoria, en este caso, infringe la libertad religiosa de los sujetos de esa confesión, y sentó las bases jurisprudenciales en materia de *Free Exercise* (cuando la libertad religiosa entra en conflicto con la legislación estatal o federal, esa libertad sólo pierde su prevalencia ante unos intereses del Estado del más alto orden y que no puedan ser satisfechos por otros medios). Cfr. JAVIER MARTÍNEZ TORRÓN, «La objeción de conciencia en la jurisprudencia del Tribunal Supremo Norteamericano», en *Anuario de Derecho Eclesiástico*, vol. I, 1985, págs. 444-446.

(12) *Sherbert v. Verner*, 374 U.S. 398 (1963). Adele Sherbert, Adventista del Séptimo Día, fue despedida de su empleo en una empresa textil, ya que, al ampliarse el calendario laboral semanal, se negaba —por motivos de conciencia— a trabajar en sábado. Por esta misma razón no pudo obtener trabajo en otra empresa, y solicitó subsidio de desempleo. Le fue denegado, ya que, conforme a la *South Carolina Unemployment Compensation Act*, no puede acceder a ese beneficio quien, sin causa razonable o justa, hubiera rechazado un trabajo que se le ofreciera; el Estado entendió que los motivos religiosos no eran en modo alguno esa causa razonable. Ante la Corte Suprema del Estado no obtuvo protección. Acudió a la Corte Suprema de los Estados Unidos, que dictó una decisión favorable a sus pretensiones, basadas en la *Free Exercise Clause*. La Corte Suprema adoptó un esquema de revisión de las *free exercise exemptions* en el que se siguen tres fases fundamentales: primero, ver si se ha producido un gravamen en una conducta fundamentada en motivos religiosos; segundo, examinar si ese gravamen está justificado por un interés

dounidense. No obstante, la concreta configuración de las *free exercise exemptions* sufre unos momentos de transformación a raíz de la sentencia *Smith II* del mismo Tribunal (13), que parece dar al traste con unos principios de análisis que casi se podían considerar clásicos en materia de objeción de conciencia religiosa.

Así las cosas, el destino de la protección legal de la objeción de conciencia fiscal por motivos pacifistas podría ser o bien el de las *free exercise exemptions*, en la medida en que los objetores lo son por motivos religiosos (14), o bien un régimen análogo al que disfruta la objeción de conciencia al servicio militar. En los siguientes apartados del

primordial del Estado; tercero, analizar si el Estado prueba que no cabe otro medio alternativo para el cumplimiento de ese interés que no lesione la libertad religiosa. A través del *Sherbert test* se entrevé una presunción de predominio de la libertad religiosa sobre otros intereses. La resonancia jurídica de la decisión *Sherbert* ha sido muy grande: desde 1963 hasta mayo de 1990, las Cortes federales norteamericanas han citado la decisión en 546 sentencias, y las Cortes estatales lo han hecho en 393 ocasiones: 939 veces en 27 años. Cfr. MITCHELL A. TYNER, «Is Religious Liberty a "Luxury". We Can No Longer Afford», en *Liberty: A Magazine of Religious Freedom*, 85 (septiembre-octubre 1990), págs. 3-7.

(13) *Employment Division, Department of Human Resources of Oregon v. Smith*, 110 S.Ct. 1595 (1990). Dos sujetos pertenecientes a la *Native American Church* o «religión del peyote» son despedidos de un organismo oficial estatal de rehabilitación de toxicómanos, al conocerse que —en las ceremonias de su confesión— ingerían peyote (mescalina), una sustancia con ciertos efectos alucinógenos, clasificada como droga en las leyes del Estado de Oregón. Solicitan subsidio de desempleo, pero se les deniega por considerar que el despido fue procedente, al estar motivado por una conducta ilegal. Los despedidos recurren la decisión, sobre la base de que su conducta está religiosamente motivada. A la luz de los precedentes jurisprudenciales del Tribunal Supremo norteamericano, era de esperar que obtendrían amparo judicial. Sin embargo, la Corte Suprema matiza su doctrina anterior, indicando que la *Free Exercise Clause*, al ser enfrentada con una ley de general aplicación, no puede prevalecer si no es en conjunción con otras libertades constitucionales (expresión, prensa, etc.). Cfr. MICHAEL W. MCCONNELL, «Free Exercise Revisionism and the Smith Decision», en *The University of Chicago Law Review*, vol. 57, núm. 4, páginas 1109-1153.

(14) También podría ser extensible el régimen a los objetores no pertenecientes a confesiones religiosas instituidas e incluso a objetores por motivos filosóficos en la medida en que sus motivos pacifistas guarden una semejanza con la religión, sobre todo a partir de la sentencia *United States v. Seeger* (380 U.S. 163, 1965). Sobre los problemas de la extensión del concepto de religión, véase JAMES D. HUNTER, «Sobre el humanismo secular», en *Facetas*, núm. 2 (1991), pág. 65; DONALD A. GIANNELLA, «Religious Liberty, Nonestablishment and Doctrinal Development. Part I. The Religious Liberty Guarantee», en *Harvard Law Review*, vol. 80, núm. 7 (1967), págs. 1423 y ss.

artículo se analizará el régimen que se adopta —si realmente puede decirse que lo hay— a través de la jurisprudencia federal (15).

II. LA OBJECION FISCAL DESDE UNA PERSPECTIVA MERAMENTE SECULAR: «FARMER V. ROUNTREE»

El primer caso jurisprudencialmente analizado se dio en 1958. Se trata de un recurso ante la Corte Federal de Apelación en su sexto circuito (16), contra una sentencia dictada por una Corte Federal de Distrito.

Fyke Farmer solicitó de los tribunales que se declarara un derecho de exención fiscal respecto a dos tercios de la cantidad total a pagar al Fisco en el impuesto sobre la renta. El motivo alegado era que el Congreso y el Gobierno federal estaban dedicando esos dos tercios a la financiación de la guerra de Corea, y Farmer considera —no sin una sólida argumentación legal que aporta a los autos— que la política internacional y bélica de los Estados Unidos, desde la II Guerra Mundial, contraviene las leyes internacionales, siendo, por tanto, ilegal y nula (17).

(15) Puede ser conveniente alguna precisión sobre la organización de los tribunales federales norteamericanos. Esencialmente, la planta federal se estructura en tres grados: *District Courts*, *Courts of Appeals* y *Supreme Court*. Las decisiones de estos tribunales se recogen en colecciones oficiales, si bien abundan los repertorios no oficiales que facilitan en muchos sentidos la labor del jurista norteamericano. Junto con la transcripción de los nombres de las dos partes en conflicto, figuran unas letras centrales que corresponden al repertorio utilizado (S.Ct., *Supreme Court Reporter*; U.S., *United States Report*; F.2d, *Federal Reporter, second series*; F.Supp., *Federal Supplement*). El número de la izquierda corresponde al volumen que contiene la sentencia y el de la derecha a la página de inicio de la decisión judicial; cuando este último número está precedido de *at*, se cita una página concreta de la sentencia.

(16) *Farmer v. Rountree*, 252 F.2d 490 (6th Cir. 1958).

(17) Distinto de este supuesto, que bien puede calificarse de objeción fiscal, es el que aparece en la decisión *Swallow v. United States*, 325 F.2d 97 (10th Cir. 1963), cert. denied 84 S.Ct. 1630 (1964). En él, el apelante defiende la inconstitucionalidad de las leyes tributarias sobre la renta, por su complejidad de entendimiento, porque promueven el estado de bienestar en favor de ciertos grupos y naciones extranjeras y porque contiene una exención para entidades religiosas y de beneficencia que infringe la *Establishment Clause*. También ofrece una *fattispecie* diversa de la objeción fiscal la decisión *Crowe v. Comm'r*, 396 F.2d 766 (8th Cir. 1968); en ella, un contribuyente se niega a pagar los impuestos sobre la renta porque encuentra injusto «contribuir al sostenimiento estatal de personas que no realizan serios es-

La Corte de Apelación falla el caso planteado advirtiéndolo al objetor que su reclamación implica cuestiones de carácter político, relativas al modo de proceder del Gobierno en la consecución de sus relaciones internacionales, materias que la Constitución confía a los poderes ejecutivo y legislativo, y sobre las cuales el poder judicial no tiene asignada competencia. El objetor, por tanto, ha errado —para la Corte— en la elección del foro adecuado donde defender sus pretensiones últimas (18) y confirma, por tanto, el fallo adverso que ya dio la Corte inferior.

La sentencia es «tributaria», de alguna manera, de su momento histórico-jurídico. Aún no se habían activado los mecanismos judiciales que hubiera permitido a Farmer, alegando sus derechos en materia de Primera Enmienda, defender su postura desde posiciones más sólidas. Por otra parte, aun siendo claro el papel del poder judicial en orden a la revisión de la legalidad de la actuación del legislativo y el ejecutivo, no parece que el derecho o las leyes internacionales constituyan precisamente —ahora y antes— un arma poderosa que esgrimir o con poder de anular una actuación de carácter político. Como veremos, los objetores fiscales también han invocado en otros casos tratados y leyes internacionales, pero tanto para los jueces como para la doctrina, dichas alegaciones carecen de trascendencia frente al propio Derecho interno: la *Free Exercise Clause* de la Primera Enmienda del *Bill of Rights* y también, en mi opinión, la *Free Speech Clause* ubicada en la misma enmienda.

III. UN PRIMER PRECEDENTE SOLIDO EN MATERIA DE OBJECION FISCAL: «MUSTE V. COMMISSIONER»

El objetor en este supuesto es ministro religioso de la *Presbyterian Church* y miembro de la *Society of Friends* (cuáqueros). Reconocido pa-

fuerzos por mantenerse económicamente». En este caso, más incluso que en *Swallow*, se pone de manifiesto que no puede confundirse la objeción fiscal con un genérico descontento hacia la política del gobierno, en materia de carreteras, salud o bienestar social.

(18) La Corte de Apelación reproduce, además, parte del fallo de la Corte de Distrito, para apuntalar su conclusión: (...) *under the Constitution of the United States, Congress is vested with the exclusive right to levy taxes and to appropriate public revenue for the common defense and general welfare of the country, and to provide for, and maintain the Army and Navy; and that it has the exclusive authority to determine the requirements of national defense or military purposes* (252 F.2d at 491).

cifista, desde 1916 era miembro activo de la organización denominada *Fellowship of Reconciliation*, opuesta a la participación o preparación de guerras. Hasta 1948, Abraham J. Muste declaró y pagó sus impuestos con toda normalidad, aunque con serio cargo de conciencia al presentir que contribuía de esta forma a la política belicista de los Estados Unidos. Entre 1948 y 1952 recibió unas cantidades de dinero como remuneración a sus servicios en *Fellowship of Reconciliation*, de las cuales, a petición del objetor, la organización no realizó retención alguna a los efectos de la imposición sobre la renta. A la par, escribió cartas al *Internal Revenue Service* (en adelante, I.R.S.), indicando que no cumplimentaría su declaración de la renta ni pagaría al Fisco, y las razones que le llevaban a ello: la carrera armamentística, la industria bélica atómica, etc. (19). La decisión de dejar de declarar sus ingresos no fue acompañada de ninguna consulta legal a abogados o asesores fiscales; esto es un dato que destaca la *Tax Court* (20) a los efectos de fijar la responsabilidad en la que incurre el objetor. Por otra parte, éste no puso resistencia alguna a las

(19) Resulta interesante reproducir algunas de las ideas de ABRAHAM J. MUSTE que se contienen en las cartas enviadas al I.R.S.: «Un pacifista no puede, en conciencia, hacer bombas atómicas para que otros las usen. Desde hace dos años, he llegado al convencimiento de que no puedo reconocer ni a éste ni a cualquier otro gobierno el derecho de imposición tributaria para financiar armas atómicas o de cualquier otro género. (...) Los dos poderes decisivos del Estado respecto a la guerra son el poder de reclutar hombres y el poder tributario. (...) Un pacifista consecuente está en total desacuerdo con el pago de impuestos que van dirigidos —directamente— a fines bélicos. El mismo razonamiento que le prohíbe a ese pacifista disparar un arma contra un enemigo o que le hace pensar que no está exonerado de culpa si sostiene el arma y la munición de un soldado que dispara contra un hombre, le impide pagar el dinero con el que se compra ese arma y esa munición (35.102 P-H TC 1961, at 35-666). Como puede observarse en la última frase, es el razonamiento de fondo acerca de la equiparación entre la cooperación material a la guerra y la cooperación indirecta-financiera a la misma lo que justifica la objeción fiscal por motivos pacifistas.

(20) La *United States Tax Court* es un organismo jurisdiccional norteamericano con competencia para litigios referentes a las decisiones administrativas del *Internal Revenue Service* (I.R.S.). Inició su andadura en 1924, como organismo no jurisdiccional dependiente del poder ejecutivo federal (*United States Board of Tax Appeals*). Compuesta por 19 magistrados, descarga de pleitos a las Cortes Federales de Distrito, dada la alta tasa de litigiosidad derivada de los impuestos federales. Las sentencias sobre demandas superiores a 5.000 dólares son recurribles ante las *U.S. Courts of Appeals*. Cfr. VV.AA., «The Constitutional Law Dictionary», en *ABC-CLIO*, California, 1985, pág. 673.

inspecciones fiscales que se realizaron con posterioridad y que originan el pleito (21).

La alegación principal de Abraham J. Muste ante la Corte es bien sencilla: la Constitución de los Estados Unidos garantiza, a través de la Primera Enmienda, la libertad religiosa de los ciudadanos de la Unión, y debe otorgar, por tanto, exención fiscal a aquellos sujetos que —en virtud de unas sinceras creencias religiosas— se niegan a pagar impuestos que se emplean, en parte, para la guerra o para la preparación de un conflicto bélico real o potencial.

El Tribunal inicia lo que constituye propiamente su *opinión* manifestando que no puede derogarse o declararse inconstitucional una ley federal ante una impugnación de la misma; es más: esa ley goza en el debate —de entrada— de una robusta presunción de validez, especialmente si se trata —como ocurre en este caso— de una ley fiscal, tal como establece la Corte Suprema estadounidense en la decisión *Nicol v. Ames* (22). Y la revisión de la constitucionalidad de la ley se realiza a partir del precedente más cercano a la cuestión —*Murdock v. Pennsylvania* (23)—, a falta de una doctrina jurisprudencial más sólida,

(21) *Abraham J. Muste*, 35.102 P-H TC 1961 (Repertorio no oficial, *Prentice-Hall, Inc.*), *Muste v. Commisioner*, 35 TC 913 (1961).

(22) *Nicol v. Ames*, 173 U.S. 509. Esta sentencia establece la siguiente doctrina: *It is always an exceedingly grave and delicate duty to decide upon the constitutionality of an act of the Congress of the United States. The presumption, as has frequently been said, is in favor of the validity of the act, and it is only when the question is free from any reasonable doubt that the court should hold an act of the lawmaking power of the nation to be in violation of the fundamental instrument upon which all the powers of the Government rest. This is particularly true of a revenue act of the Congress. The provisions of such an act should not be lightly or unadvisedly set aside, although if they be plainly antagonistic to the Constitution it is the duty of the court to so declare.* Sentada esa presunción de validez de la norma, se refuerza además la ley fiscal por cuanto sólo si la ley es *plainly antagonistic*, es decir, abiertamente contraria, a la Constitución, cabe declarar su nulidad.

(23) *Murdock v. Pennsylvania*, 319 U.S. 105 (1943). En este caso, el Tribunal Supremo invalida la licencia de impuestos municipales en la distribución manual y venta de literatura religiosa de los Testigos de Jehová. Cfr. GLORIA M. MORÁN, *La protección jurídica de la libertad religiosa en U.S.A.*, Universidad de Santiago de Compostela, 1989, pág. 79. Con anterioridad a *Murdock*, la Corte Suprema sólo había decidido trece casos en materia de *Free Exercise Clause*, de los cuales únicamente en tres ocasiones obtuvo juicio favorable el individuo que reclamaba el amparo de su derecho de libre ejercicio de la religión; por otra parte, ninguno de esos casos anteriores trata de la objeción de conciencia fiscal —que es algo distinto de la exención impositiva por actividades religiosas—. Cfr. HENRI J. ABRAHAM, *Freedom and*

que llegaría en los años posteriores. Las consideraciones de la Corte Suprema en *Murdock* que la *Tax Court* considera aplicables al caso pueden sintetizarse en estos argumentos: una cosa es la imposición fiscal sobre la religión *per se*, y otra muy distinta la imposición tributaria sobre propiedades empleadas, rentas obtenidas o bienes de personas en conexión indirecta con las confesiones religiosas: puede gravarse de modo constitucionalmente legítimo las rentas del trabajo de un ministro religioso, pero no puede gravarse a ese mismo ministro por el simple hecho de predicar o dar un sermón en la iglesia. Por tanto, un impuesto sólo es inconstitucional si restringe directamente el libre ejercicio de la religión (24).

Por otra parte, el objetor alega que, en orden a la cooperación con la guerra, prácticamente es lo mismo contribuir llevando las armas que contribuir financieramente a que otros las lleven: existiendo esta conexión en el campo moral, y estando protegida legalmente la objeción de conciencia al servicio armado, se sigue en buena lógica que también debe el Gobierno reconocer la objeción de conciencia fiscal. Pero la Corte no acepta la argumentación, por cuanto la exención al servicio militar no constituye en la estructura formal del ordenamiento constitucional estadounidense un derecho derivado de la *free exercise clause* de la Primera Enmienda, sino un privilegio revocable concedido por el Congreso federal. Por tanto, es el Congreso quien podría extender la exención a la objeción de conciencia fiscal, cosa que no ha hecho ni remotamente (25).

En último lugar, Abraham J. Muste apoya su conducta en los principios de Nuremberg. Y la Corte, al igual que ocurría en la decisión

the Court, Civil Rights and Liberties in the United States, Oxford University Press, ed. 1988, págs. 308-318.

(24) «Por tanto, es evidente que la ley tributaria no contradice lo dispuesto en la Primera Enmienda, salvo que directamente restrinja el libre ejercicio de la religión de un individuo. Pensamos que es claro, dentro del propósito legislativo de la Primera Enmienda, que el *Internal Revenue Code* al establecer un impuesto y exigir la declaración tributaria y el pago, no restringe por ello el libre ejercicio de la religión» (35.102 P-H TC 1961 *at* 668-35).

(25) «(...) Es claro que ningún individuo tiene un derecho constitucional a estar exento del servicio militar y que sólo por una ley del Congreso los objetores de conciencia están exentos de todo o parte del servicio militar. *Arver v. United States (Selective Draft Cases)*, 245 U.S. 366; *United States v. Palmer (C.A. 3)*, 223 F.2d 893; *George v. United States (C.A. 9)*, 196 F.2d 445. De esto se sigue que la Constitución no releva a un pacifista o a un objetor de conciencia de su deber de pagar impuestos, incluso si se emplean para la guerra o para la preparación de la defensa militar» (35.102 P-H TC 1961 *at* 35-669).

Farmer v. Rountree, rechaza la argumentación por cuanto el sustrato fáctico de esta objeción fiscal es bien distinto del que originan las leyes internacionales alegadas.

En esencia, este es el contenido de una decisión que también responde al *statu quo* de la jurisprudencia en la década de los cincuenta. Sin embargo, lo que no resulta justificable es que haya obtenido estatuto de válido e inamovible precedente en las posteriores decisiones en objeción de conciencia fiscal, por cuanto en 1963 la Corte Suprema falla en la decisión *Sherbert v. Verner*, sentando un estándar de examen para los casos de libre ejercicio de la religión basado en el *compelling state interest*. Debemos entender, por tanto, que a partir de ese año la herramienta básica de trabajo para el estudio y decisión de casos de objeción de conciencia en materia fiscal es también el *Sherbert test* y no el inadecuado precedente de la decisión *Murdock* (26).

De otra parte, sentar una presunción tan sólida en favor de una ley fiscal obstaculiza la plena vigencia tanto del *compelling state interest* como del carácter de *preferred freedoms* del que goza la libertad religiosa en virtud de las decisiones de la Corte Suprema a partir de los años cuarenta, y especialmente de *West Virginia State Board v. Barrette* (27).

IV. OBJECION FISCAL PROPORCIONAL A LOS GASTOS MILITARES. FALTA DE «STANDING». «AUTENRIETH V. CULLEN» (28)

Más de un centenar de demandantes (124 en concreto) se dirigen a una de las Cortes Federales de Distrito de California, solicitando el

(26) Hasta 1980 sólo tres decisiones de la *Tax Court* federal han reconocido la vigencia del *Sherbert test* en materia de libre ejercicio de la religión: *Domizio v. Commisioner*, 37 T.C.M. (CCH) 704, 706 (1978); *Lybeck v. Commisioner*, 35 T.C. (CCH) 1440, 1442 (1976); *Bowman v. Commisioner*, 35 T.C. (CCH) 881 (1976). Estos casos citan el precedente *Wisconsin v. Yoder* a los efectos de distinguir los hechos de esa sentencia de la Corte Suprema de los que se presentan en los casos de objeción de conciencia fiscal, sin explicar la significación de dicha distinción factual y, a la postre, sin aplicar el *balancing test* a la objeción fiscal. Cfr. DAVID D. COOK, «War Tax Refusal Under the Free Exercise Clause», en *Wisconsin Law Review*, 1980:753, pág. 765.

(27) 319 U.S. 624 (1943).

(28) 418 F.2d 586 (9th Cir. 1969).

reembolso de cantidades correspondientes a los impuestos sobre la renta del año 1966. El Juez de Distrito entendió que la demanda carecía de fundamento sobre el cual conceder *relief*.

Los objetores recurren a la Corte Federal de Apelación, noveno circuito. Solicitan explícitamente la devolución de un 17 por 100 —alguno de los demandantes, en consideración a su objeción a la guerra de Vietnam— y de un 67 por 100 otros —puesto que su objeción alcanza a todas las guerras posibles, *to war in any form*— del total que pagaron al I.R.S. por el impuesto de la renta en el ejercicio del año 1966. Los fundamentos legales de su alegación son dos: la cláusula de libre ejercicio de la religión de la Primera Enmienda de la Constitución prohíbe al Congreso exigir a los ciudadanos la financiación de actividades respecto de las cuales el individuo objeta en conciencia; desde la convicción profunda de que la guerra de Vietnam infringe las leyes internacionales —en especial las derivadas del Tribunal de Nuremberg—, los objetores desean ejercitar su derecho a evitar un futuro procesamiento por participar en una guerra que amenaza los tratados internacionales, la paz y la humanidad. Además, señalan que puesto que el Congreso de los Estados Unidos concedió una exención al servicio militar, la *equal protection clause* de la Decimocuarta Enmienda del *Bill of Rights* exige la extensión del privilegio a los que objetan a la financiación de la guerra. Como puede verse, los fundamentos legales en defensa de los objetores están más elaborados o, al menos, más considerados por el Tribunal. Veamos si puede decirse lo mismo del fallo.

Por lo pronto, la Corte de Apelación manifiesta que los demandantes carecen de *standing* para elevar la petición (29); el Congreso, al legislar

(29) Se entiende por *standing* la exigencia procesal de que exista una disputa o conflicto real entre las partes que litigan: que el demandante haya sufrido una *direct injury* del demandado. Las Cortes federales, así, quedan inhabilitadas para dar respuesta legal a hipotéticos conflictos. No obstante, esa respuesta legal de los tribunales se ha conseguido a través de los *test cases*: acciones legales que pretenden precisamente obtener del Tribunal un juicio sobre una cuestión legal, clarificando el contenido de un derecho o incluso estableciendo con firmeza la anteriormente dudosa existencia del mismo. Los grupos de presión se han servido en muchas ocasiones de los *test cases*; por ejemplo, la *National Association for the Advancement of Colored People* (N.A.A.C.P.) ha presentado en diversas ocasiones este tipo de acciones legales con el fin de eliminar diversos aspectos de la segregación racial en U.S.A. Cfr. VV.AA., «The Constitutional Law Dictionary», en ABC-CLIO, California, 1985, págs. 655-656. Este argumento —*lack of standing*— es adoptado posteriormente por la *Tax Court* al menos en dos casos: *Anthony v. Commissioner*, 66 T.C. 367 (1976), y *Scheide v. Commissioner*, 65 T.C. 455 (1975).

la *Income Tax Act*, no ha quebrado ninguna de las limitaciones legales impuestas en orden a la financiación y el gasto público.

Al margen de la falta de *standing* que, como decía, cierra la necesidad de otras consideraciones, la Corte se permite también entrar en la cuestión de fondo, indicando que la Constitución no prohíbe al Congreso imponer cargas fiscales a los ciudadanos en virtud de motivos religiosos. La *Income Tax Act* no atenta contra la religión, por cuanto «no ayuda a una confesión concreta, ni a todas, ni a una sobre las demás; ni tampoco penaliza a nadie por profesar o no profesar unas creencias» (30). En materia religiosa, es una ley neutral. Si todos los ciudadanos decidieran negarse a pagar sus impuestos por su desacuerdo con el gasto que realiza el Estado *on religious grounds*, la capacidad del Estado para su normal funcionamiento se debilitaría fuertemente o incluso desaparecería.

Prescindiendo del tono ligeramente catastrofista de la sentencia, la cuestión que inmediatamente plantea es: ¿por qué se juzga la ley de impuestos desde la perspectiva de estricta neutralidad —*Everson v. Board of Education*, una perspectiva propia de la *establishment clause*— y no desde la perspectiva que los objetores proponen, aun implícitamente —*indirect burden upon religion*: es decir, el *Sherbert test*—? Lo criticable, de nuevo, es que esta postura jurisprudencial cristaliza y en materia de objeción fiscal la ley adquiere carta de constitucionalidad si satisface, simplemente, la estricta neutralidad (31). La estricta neutralidad de la ley, desde luego, no es técnicamente una solución aceptable (32).

Además, la amenaza de una expansión de la objeción fiscal que teme el juzgador no constituye motivo suficiente para denegar una solución

(30) *Everson v. Board of Education*, 330 U.S. 1, at 15-16 (1947).

(31) El principio de estricta neutralidad —unificación de las dos cláusulas religiosas, *religion may not be used as a basis for classification for purposes of governmental action, whether that action be the conferring of rights or privileges or the imposition of duties or obligations* (la religión no podría emplearse como criterio de clasificación en orden a la actuación gubernamental, si esa actuación supone la adjudicación de derechos o privilegios o la imposición de deberes u obligaciones), en la formulación de P. KURLAND precisamente se ve superado en virtud de las decisiones *Sherbert* e *In re Jenison*, y esa superación es reconocida por los defensores del principio, no obstante el perjuicio que se causa —a su juicio— en el sistema de *rule of law*. Cfr. DONALD A. GIANNELLA, «Religious Liberty, Nonestablishment and Doctrinal Development. Part I. The Religious Liberty Guarantee», en *Harvard Law Review*, vol. 80, núm. 7 (1967), pág. 1382.

(32) Cfr. DAVID D. COOK, «War Tax Refusal under the Free Exercise Clause», en *Wisconsin Law Review*, 1980:753, pág. 766.

para los objetores: al menos, la Corte Suprema no ha admitido este tipo de «conjeturas» en otros campos de objeción de conciencia (33).

La ausencia de una revisión seria del problema sobre la base de la *Free Exercise Clause*, frente a la decisión antes examinada, culpablemente ignorante de las exigencias introducidas por la jurisprudencia a partir de 1963.

V. LA RECLAMACION DEL DERECHO A UN «PAGO SOCIAL SUSTITUTORIO»: «SUSAN JO RUSSELL» (34)

La objetora realizó su declaración de la renta correspondiente al año 1970, pero retuvo del débito la cantidad de 196,64 dólares que correspondían —prácticamente— al 50 por 100 del débito fiscal total, argumentando que el 50 por 100 del presupuesto total federal se está dedicando a «la guerra y destrucción del sudoeste asiático», acción que considera inmoral y que, por ello, reconduce esa cantidad a financiar organizaciones que defienden la vida. Incluso solicita al organismo federal de hacienda correspondiente a su Estado la devolución de más cantidad de dinero, al considerar que en la primera estimación que hizo no retuvo completamente ese 50 por 100 dedicado a gastos bélicos. El organismo federal pagó a Russell la cantidad que solicitaba, si bien posteriormente denuncia una deficiencia en el pago, que incluye tanto la cantidad impagada como el reembolso realizado. La objetora reclama entonces a la *Tax Court*.

En su demanda la objetora presenta tres grupos de alegaciones para justificar su conducta: primero, los Estados Unidos en su política internacional está realizando actos calificables como crímenes de guerra conforme a las Convenciones de Ginebra y La Haya; el pago de impuestos supone la complicidad en la comisión de esos crímenes conforme a los Principios de Nuremberg; segundo, que habiéndose educado en una «tra-

(33) *No evidence in the record to indicate that the number of people who find themselves in the predicament of choosing between benefits and religious beliefs is large enough to create «widespread unemployment», or even to seriously affect unemployment* (no hay prueba que demuestre que hay un número tan grande de personas en situación de tener que escoger entre el imperativo de la conciencia o los beneficios estatales que podría producirse una situación de masiva huida del empleo o una crisis que pudiera afectar gravemente al desempleo). *Thomas v. Review Board* (450 U.S. at 719).

(34) *Susan Jo Russell*, 60 T.C. 942 (1973).

dición cristiano-protestante» —que comprende el respeto a todos los seres humanos por igual—, la contribución económica a la política belicista estadounidense la llevaría a infringir sus profundas convicciones religiosas y morales; tercero, que puesto que el Gobierno federal no está destinando unos fondos adecuados para las necesidades de los ciudadanos del Estado de Filadelfia, ella debe pagar una *alternative tax* a un fondo comunitario que vele por el bien común de su localidad.

El organismo demandado solicita del Tribunal que se acepte un *motion for judgement on the pleadings* (35), con el fin de agilizar el proceso, admitiendo los hechos como probados y disponiendo al Juez para declarar si, ante tales hechos, cabe la protección de las leyes.

El Juez del caso entiende que, implícitamente, la demandante está intentando presentar un problema de constitucionalidad: el *Internal Revenue Code* no otorga a Susan Jo Russell un derecho a una retención —*withheld payment of taxes because of her belief*— y, sin embargo, tiene un derecho constitucional a esa retención, en las circunstancias del supuesto planteado. Efectivamente, parece ser así, pero el siguiente paso que da la Corte es una repetición de precedentes ya conocidos (*Abraham J. Muste, Murdock v. Pennsylvania, Autenrith v. Cullen, Crowe v. Commissioner...*), que le llevan a no estudiar el caso *on constitutional grounds* y a dar por supuesto que tampoco se deben examinar las leyes internacionales alegadas. Por último, indica que una *alternative tax* a la comunidad no afecta para nada a la responsabilidad tributaria de la objetora: es el Estado, y no ella, quien determina los impuestos y el gasto público para el bien de la comunidad (36).

La importancia de la decisión radica, como anticipaba en el enunciado, en que aparece ante la jurisprudencia el concepto de pago social sustitutorio que, en un análisis adecuado de la *free exercise exemption* que

(35) *Rule 12(c) of the Federal Rules of Civil Procedure allows a motion for the judgment on the pleadings to be made in circumstances such as we have in this case. A judgment on the pleadings may be requested even though the allegations of the complaint have been denied, and for the purposes of such motion, such allegations may be deemed to be admitted. (...) The making of such motion serves to raise the legal issue as to whether the petition states a claim on which relief may be granted, and it may avoid unnecessary trial time and conserve the time of the Court.* 60.98 P-H TC at 60-577.

(36) (...) *the payment of an «alternative tax» to the community has no bearing on the tax liability of the petitioner. It is Congress, not the petitioner, that has been granted the power to tax and to spend for the general welfare, as well as the other purposes, under Article I, Section 8 of the Constitution.* 60.98 P-H TC at 60-579.

solicita el objetor fiscal, bien puede considerarse —como veremos— la solución más acorde para conciliar los intereses privados y públicos.

VI. LA OBJECION DE CONCIENCIA AL «METODO» DE RECAUDACION DE IMPUESTOS: «AMERICAN FRIENDS SERVICE COMMITTEE»

1. DECISION DEL CASO ANTE LA CORTE FEDERAL DE DISTRITO CONFORME A LOS PARÁMETROS DE LAS «FREE EXERCISE EXEMPTIONS»

El *American Friends Service Committee*, forma jurídica asociativa de los cuáqueros o *Religious Society of Friends*, se ve forzado a suspender las retenciones fiscales que, como empresa, debía realizar sobre el salario de dos de sus empleados, Lorraine Cleveland y Leonard Cadwallader. El motivo de esta decisión fue que a lo largo de la década de los sesenta se encontró con una creciente dificultad para realizar dichas retenciones fiscales, por cuanto un gran número de empleados de la empresa objetaron el pago voluntario de impuestos y veían en la retención fiscal un freno a la libre manifestación de sus ideas en torno a la política belicista del Estado. Muchos empleados amenazaron a la empresa con dimitir y abandonar el trabajo si el A.F.S.C. no dejaba de realizar las retenciones que, como empresario, estaba legalmente obligado a realizar. Incluso algún trabajador abandonó la empresa en protesta contra las retenciones fiscales. Dos cuáqueros que trabajaban para A.F.S.C. —Mrs. Cleveland y Mr. Cadwallader— elevaron a la superioridad religioso-empresarial la petición de que no se retuviera del salario unas cantidades proporcionales a los gastos correspondientes al presupuesto federal de defensa. A.F.S.C. aceptó dichas peticiones, pero continuó entregando al *Internal Revenue Service* las cantidades totales de retención, con el fin de conjugar el estricto cumplimiento de la ley y, a la vez, respetar la voluntad de sus empleados-miembros de la confesión religiosa, aunque esto le supusiera una seria pérdida de dinero.

En 1970 el A.F.S.C. dirigió al I.R.S. una reclamación de cantidades que se elevaba a la cifra de 574,09 dólares, correspondiente al pago ficticio de retenciones de cinco empleados, a la par que explicaba la postura de objeción fiscal que tanto la empresa como los trabajadores mantiene. El I.R.S. se negó a devolver las cantidades reclamadas.

Dos meses más tarde, Mrs. Cleveland y Mr. Cadwallader declaran al Fisco las cantidades que dejaron de pagar a través de la retención en el salario, acompañando dichas declaraciones con sendas cartas en las que manifestaban su objeción al empleo de los fondos provenientes de los impuestos en actividades relacionadas con la guerra. El I.R.S. entonces obtiene las cantidades no pagadas mediante embargo en los bienes de los dos objetores.

Tanto estos dos objetores como el A.F.S.C. demandan al I.R.S. ante la Corte Federal de Distrito Este de Pennsylvania (37).

La Corte Federal de Distrito entiende que debe decidirse el caso a partir de la *Free Exercise Clause*, al margen de las dificultades que el supuesto pueda plantear en una sede constitucional tan compleja como es la Primera Enmienda. Por otro lado, se afirma el *standing* de los demandantes para solicitar su derecho a partir de una alegación de libre ejercicio de la religión, requisito que no viene impedido por la Sección 7421 (a) del *Internal Revenue Code* de 1954, que prohíbe entablar acciones que tengan por objeto limitar o impedir la valoración o determinación de impuestos debidos o su recaudación (38). Y no impide el pleito, porque los demandantes no buscan limitar la determinación y exacción, sino que el objeto procesal viene establecido de una forma singular: se contesta al *modo* de recaudar, no al hecho de recaudar impuestos en sí; no obstante, para el Gobierno, en su alegación, no hay distinción entre una y otra peticiones. La Corte apuntala la validez de la argumentación en el hecho de que el Estado no ha dejado, por el hecho de omitirse la retención, de recaudar los impuestos debidos en vía ejecutiva.

Pasa después la Corte a examinar la alegación principal de los objetores: si el método de retención en las rentas procedentes del trabajo es el medio menos restrictivo para dar cumplimiento al interés estatal de fondo, respetando la libertad constitucional de los objetores, cifrada en aportar a la sociedad un testimonio patente de pacifismo, como precepto primordial de su confesión religiosa. Primeramente, la Corte comprueba

(37) *American Friends Service Committee v. United States*, 368 F.Supp. 1176 (E.D. Pennsylvania, 1973).

(38) [Section] 7421 [as amended by Section 110(c), *Federal Tax Lien Act of 1966*, P.L. 89-719, 80 Stat. 1125] «Prohibition of suits to restraint assesment or collection»:

(a) «Tax»—Except as provided in sections 6212 (a) ..., no suit fot the purpose of restraining the assesment or collection of any tax shall be maintained in any court by any person, whether or no such person is the person against whom such tax was assesed.

los requisitos previos exigidos por el *compelling state interest test* bajo la caracterización o formulación que la Corte Suprema realiza en las decisiones *Sherbert* y *Yoder*. Concluye indicando que el Gobierno no ha ofrecido prueba concluyente de un interés estatal de tal magnitud que pueda primar sobre la libertad religiosa de los objetores, y que existe otro medio para el logro de los objetivos o fines estatales: la vía ejecutiva, sin que el coste adicional administrativo que ésta supone pueda primar sobre la libertad religiosa de los demandantes (39).

Parece conveniente realizar un par de consideraciones sobre esta decisión.

La primera es que puede resultar llamativo o tacharse de superficial la delimitación que el Juez realiza de la cuestión: salvar la prohibición de litigio que impone el *Internal Revenue Code* mediante una *filigrana* jurídica —objetores en connivencia con el Juez—, consistente en afirmar que la acción se dirige contra el método y no contra el impuesto en sí. Considero válida la justificación de la decisión, por cuanto la vía ejecutiva supone para los objetores fiscales, como después veremos, una solución que respeta su libertad de conciencia: el Gobierno obtiene los fondos procedentes de los impuestos por vía ejecutiva, sin que el objetor realice ninguna acción voluntaria que tenga trazas de aprobar moralmente la política de defensa y armamento y, por ende, los impuestos que la financian (40).

La segunda observación puede resultar un tanto aventurada. Pero, en mi opinión, hay un enlace implícito entre *free exercise clause* y *free speech clause* que refuerza la argumentación de los objetores: no se

(39) *We believe that the government has failed to establish that its interest in the use of the withholding method of collecting taxes is so great and compelling that outweighs the religious interest which the plaintiffs seek to protect in this case. The additional cost of collection, if any, is a small price to pay when compared with the possible frustration of the religious practice of bearing witness to one's conscience which practice has sought the aegis of the First Amendment in the unique context of this case.* 368 F.Supp. at 1184.

(40) La sentencia *United States v. Haworth*, 386 F.Supp. 1099 (S.D.N.Y., 1974), emanada entre la decisión de la Corte de Distrito y la de la Corte Suprema de los Estados Unidos, confirma la tesis de que hay verdadera distinción legal entre objeción fiscal en cuanto al método de recaudación y objeción fiscal directamente dirigida a los impuestos. *Haworth*, también cuáquero, intenta que la jurisprudencia extienda la doctrina de la Corte de Distrito en *American Friends Service Committee v. United States* a la exención de responsabilidad fiscal por motivos religiosos. La decisión indica que tal extensión es ilegítima, ratificando la división establecida entre ambos géneros de la misma especie.

trata simplemente de protección constitucional de la libertad de creer y actuar (*freedom to believe, freedom to act*), sino también de proteger la libre expresión de las ideas pacifistas. No debe olvidarse que la combinación de libertad religiosa y de expresión fue definitiva en el cambio de orientación de la Corte Suprema respecto a los *flag-salute cases* (41).

2. LA APELACIÓN ANTE LA CORTE SUPREMA DE LOS ESTADOS UNIDOS (42): NO ES VÁLIDA LA DOCTRINA DE LA CORTE DE DISTRITO EN MATERIA DE RETENCIÓN FISCAL

El Gobierno federal elevó apelación ante el Tribunal Supremo norteamericano contra la sentencia de la Corte de Distrito. La cuestión allí se plantea no sobre la aplicación del *compelling state interest*, sino sobre la errónea aplicación de la *Anti-Injunction Act* del *Internal Revenue Code*.

La Corte Suprema de Estados Unidos señala que la prohibición (*injunction*) de la Corte de Distrito al I.R.S. para la retención sobre el salario supone prohibición de recaudar impuestos y que, por tanto, está dentro del supuesto de hecho que la Corte de Distrito hábilmente eludía.

No comparte la opinión mayoritaria el Magistrado Douglas, que aboga por examinar la cuestión debatida desde la perspectiva de la Primera Enmienda constitucional, aparte de su reafirmarse en su oposición al modo como la Corte Suprema entiende la *Free Exercise Clause* a través del *Sherbert test* limitativo. Para este Magistrado, la construcción o entendimiento de la *Anti-Injunction Act* que realizan sus colegas, más que evitar un pleito en sede de constitucionalidad, lo provoca. Porque la lectura literal de la Primera Enmienda de la *Civil Rights Act* dice que el Congreso «no podrá aprobar ley alguna conducente... al libre ejercicio (de la religión)»; pues bien: la *Anti-Injunction Act* es precisamente una ley del Congreso, y la Constitución norteamericana no ha establecido una

(41) Con este nombre se designan una serie de casos en los que la controversia surge porque algunos alumnos —principalmente los afiliados a la secta de los Testigos de Jehová— rehúsan tomar parte en la cotidiana ceremonia de saludo a la bandera que se impone obligatoriamente, en algunos lugares, a quienes estudian en las escuelas públicas. Cfr. JAVIER MARTÍNEZ TORRÓN, «La objeción de conciencia en la jurisprudencia del Tribunal Supremo norteamericano», en *Anuario de Derecho Eclesiástico*, vol. I, 1985, págs. 429 y ss.

(42) *United States v. American Friends Service Committee*, 419 U.S. 7 (1974).

excepción a ese mandato —*no law*— en favor de las leyes fiscales tal que permita a éstas prevalecer por encima de los *religious scruples* (43).

VII. NUEVAS SOLICITUDES DE DEDUCCIONES POR GASTOS BELICOS: «FIRST V. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE» (44)

En la misma línea de los casos y supuestos anteriores se encuentra la demanda de Bonnie y Curry First contra la decisión anterior de la *Tax Court* norteamericana. Solicitan de la Corte de Apelación Federal una deducción de sus impuestos ya satisfechos, deducción que llaman *war tax deduction* como si de una figura a tipificar se tratara, en virtud —una vez más— de su oposición moral, ética y religiosa a la participación indirecta en cualquier guerra y, en concreto, en la financiación del conflicto de Vietnam. Además, consideran que la política de los Estados Unidos en este conflicto armado contraría los Principios de Nuremberg y el Tratado de Londres; ambos acuerdos fueron ratificados por el Gobierno (45). Los apelantes pretenden una distinción jurídica en orden al amparo de su derecho: las Cortes norteamericanas confunden lo que sería una crítica política contra las actuaciones internacionales del ejecutivo federal con unas pretensiones jurídicas de los objetores en materia constitucional.

La Corte de Apelación negó el *standing* de los objetores para presentar esta demanda, y rechazó la distinción motivos político-jurídicos que la demanda pretendía establecer, alineando este caso con el conjunto de precedentes negativos en esta materia (46).

(43) *Moreover, to construe the Act as the Court construes it does not avoid a constitutional question but directly raises one. The Act, read as literally as the Court reads it, plainly violates the First Amendment as applied to the facts of this case, for «no law» prohibiting the free exercise of religion includes every kind of law, including a law staying the hand of a judge who enjoins a law for the collection of taxes that transgresses on the First Amendment. (...) And when it comes to the First Amendment and the free exercise of religion, the mandate is that «Congress shall make no law... prohibiting» it. The Anti-Injunction Act is a «law»; and the Constitution gives no such preference to tax laws as to permit them to override religious scruples.* 419 U.S. at 6.

(44) 547 F.2d 45 (7th Cir. 1976).

(45) Señalan particularmente la ratificación, ya que en anteriores ocasiones los objetores alegaron diversos tratados no ratificados, y el Tribunal —por ese motivo, entre otros— rechazó los argumentos alegados.

(46) *Autenrieth v. Cullen*, 418 F.2d 586 (9th Cir. 1969), cert. denied, 397 U.S. 1036

VIII. UN INTENTO FRUSTRADO DE INSTITUCIONALIZAR EL «PAGO SOCIAL SUSTITUTORIO»: «THE WORLD PEACE TAX FUND ACT»

En marzo de 1977 se presentó al *Committee of Finance* del Congreso de los Estados Unidos un proyecto de ley dirigido a encauzar legalmente la posibilidad restringida de un pago social sustitutorio para los objetores fiscales por motivos pacifistas. El proyecto no prosperó. No obstante, la labor de la *National Campaign for a Peace Tax Fund* continúa desarrollándose en pro de este objetivo, que muchos grupos de objeción fiscal consideran primordial (47).

Examinaremos brevemente el contenido del proyecto para valorar después comparativamente su oportunidad o conveniencia respecto de otras soluciones para la objeción fiscal.

1. CONTENIDO FUNDAMENTAL DEL PROYECTO (48)

Pretende la creación de un fondo federal receptor de los pagos sustitutorios de los objetores fiscales que deseen que parte de sus impuestos (la correspondiente a gastos militares en el presupuesto federal) se destine a fines pacíficos (investigaciones en orden a la solución no violenta de conflictos internacionales, acciones dirigidas a la promoción internacional del desarme, reciclaje de trabajadores que abandonaron sectores reconvertidos a la industria armamentística, programas de fomento internacional de salud y educación, etc.). Conforme al texto del proyecto, podrán acogerse al pago alternativo aquellos ciudadanos norteamerica-

(1970); *Kalish v. United States*, 411 F.2d 606 (9th Cir. 1969); *Crowe v. Commissioner of Internal Revenue*, 396 F.2d 766 (8th Cir. 1968); *Farmer v. Rountree*, 252 F.2d 490 (6th Cir. 1958), cert. denied 357 U.S. 906; *Egnal v. Commissioner of Internal Revenue*, 65 TC 255 (1975); *Scheide v. Commissioner of Internal Revenue*, 65 TC 455 (1975).

(47) Cfr. documento de la *National Campaign for a Peace Tax Fund* «*For the Sake of Conscience: The Peace Tax Fund Bill*» (1987-1988). En el momento de la publicación de este documento divulgativo eran partidarios del proyecto de ley tres miembros del Senado y cuarenta y siete miembros de la *House of Representatives*.

(48) S.880, 95th Congr., 1st Sess., 123 CONG. REC. 53559 (daily ed. Mar. 3, 1977); H.R. 4897, 95th Congr., 1st Sess., 123 CONG. REC. H2062 (daily ed. Mar. 4, 1977).

nos que o bien fueron clasificados como objetores al servicio militar conforme a la *Military Selective Service Act* o bien demuestren fehacientemente su objeción de conciencia a la participación en la guerra en cualquiera de sus formas. El *Secretary of Treasury* podrá recabar de los objetores que se acojan al pago sustitutorio mayor información que verifique su objeción, e incluso podrá llevar la cuestión ante los tribunales. Frente a la *Selective Service Act* este proyecto penaliza la objeción fiscal por motivos pacifistas, ya que la carga de la prueba sobre la sinceridad de la objeción recae en el objetor; el motivo de esta medida es disuadir el fraude en el caso de falsos objetores (49).

2. EVALUACIÓN DE SUS VENTAJAS FRENTE A OTRAS SOLUCIONES

Como se ha visto ya en el caso *American Friends Service Commitee*, la negativa del objetor a pagar voluntariamente sus impuestos obliga legalmente al I.R.S. a embargar bienes del objetor, con el fin de cubrir la deuda tributaria, los intereses generados, las sanciones administrativas y los gastos que todo el procedimiento causa a la Administración.

La vía ejecutiva en la exacción de impuestos ha sido considerada —tanto por los objetores fiscales como por la doctrina americana especializada— como una posible solución que el ordenamiento jurídico ofrece al problema, ya que el objetor no contribuye *voluntariamente* a la financiación de actividades bélicas, no contraría —por tanto— los dictados de su conciencia y, además, se desincentiva el fraude fiscal vía penalización administrativa. De ahí que algún autor haya llegado a hablar del *falso conflicto* entre la ley y la conciencia, por cuanto tanto en la objeción fiscal como en la objeción a tratamientos médicos (50) basta con

(49) Para una información más extensa sobre este proyecto, cfr. «Comment, The Wordl Peace Tax Fund Act: Conscientious Objection for Taxpayers», en *Northwestern University Law Review*, vol. 74, pág. 76 (1979), y DAVID D. COOK, «War Tax Refusal Under the Free Exercise Clause», en *Wisconsin Law Review*, págs. 775-777 (1980).

(50) El caso que pone de manifiesto o sustenta el *principle of False Conflict* es *Application of President & Directores of Georgetown College, Inc.*, 331 F.2d 1000 (D.C. Cir.), *cert. denied*, 377 U.S. 978 (1964). El Tribunal Federal del Distrito de Columbia autorizó una transfusión de sangre a una enferma perteneciente a los Testigos de Jehová, en virtud de la declaración de la paciente de que si bien ella no podía afirmativamente autorizar que se le practicara una transfusión, no violentaría su conciencia que se le trasfundiera sangre sin su consentimiento. De todas

violentar la voluntad del objetor externamente para que éste se vea relevado de toda culpa moral (51).

La cuestión entonces deviene en examinar si el método propuesto en el proyecto *The World Peace Tax Fund Act* de 1977 ofrece ventajas o inconvenientes tanto a los objetores como al ejecutivo federal.

Partimos de la base de que ambas opciones constituyen un medio menos oneroso de la libertad —*less burdensome alternative regulations*, exigencia sentada por la Corte Suprema en *Yoder*— y que permiten una compatibilidad entre intereses estatales y privados de los objetores. Pero puede irse más allá sobre dos principios fundamentales:

1. La Corte Suprema norteamericana añade como exigencia a ese medio menos oneroso de la libertad el buscar aquel que sea, de entre ellos, el menos restrictivo (52). Si esto es así, qué duda cabe de que penaliza menos la objeción de conciencia fiscal el método de la *taxpayer designation*: el objetor no sufre penalización alguna por el hecho de sustentar unas opiniones en materia ideológica, filosófica o religiosa.
2. Para la administración tributaria también resulta más sencillo evitar la vía ejecutiva y sus costes, «normalizando» la situación de los objetores, reduciéndola a un hecho social no extravagante y limitando la repercusión social y propaganda que —más en un país como los Estados Unidos— tienen estos fenómenos de disensión. Cara al resto de los contribuyentes, se produce un trato no discriminatorio (todos los bolsillos aportan lo que les corresponde) y se evitan situaciones socialmente desagradables y no aceptables (un parámetro al que la justicia y la doctrina norteamericanas son muy sensibles, aunque no esté «tipificado»).

formas, la solución no está exenta de posteriores litigios promovidos por el objetor en sede de derecho de daños y perjuicios por violentar su voluntad. Y, en todo caso, este planteamiento no es exportable a otros supuestos de objeción a tratamientos médicos.

(51) Cfr. J. MORRIS CLARK, «Guidelines for the Free Exercise Clause», en *Harvard Law Review*, vol. 83, 1969, págs. 347 y ss.

(52) *The mere fact that the petitioner's religious practice is burdened by a governmental program does not mean that an exemption accommodating his practice must be granted. The state may justify an inroad on religious liberty by showing that it is the least restrictive means of achieving some compelling state interest. Thomas v. Review Board of Indiana Employment Security Division*, 450 U.S. 707 at 717.

De todas formas, el fenómeno de la objeción fiscal siguió su curso, a falta de una reglamentación de un pago sustitutorio, ya que el proyecto no prosperó. Y tampoco la vía ejecutiva conseguirá resolver todos los casos planteados, ya que muchos *tax resistors* pueden pasar de posturas de «objeción» a comportamientos de «insumisión» (53).

IX. OTRAS DECISIONES SOBRE OBJECION FISCAL:

«LULL V. COMMISSIONER»

Y «COLLETT V. UNITED STATES»

Contra lo que pudiera parecer después de una línea de precedentes uniforme a la hora de negar una exención para la objeción fiscal por motivos pacifistas, las reclamaciones ante los tribunales no cesaron. En 1979, ante la Corte Federal de Apelación, Howard Lull presenta en apelación un pretendido derecho a una deducción en el pago de su impuesto de la renta (54). En su lugar, ofrece la posibilidad de pagar un impuesto alternativo a alguna entidad de beneficencia. La Corte confirma la sentencia de la *Tax Court*, denegando la pretensión del objetor y ratificando el principio de que corresponde al Congreso el poder de determinar los gastos e ingresos federales.

En 1985, en un recurso ante la Corte Federal de Apelación, sexto circuito (55), el matrimonio Collett solicita de los tribunales que se reconozca su derecho a la ya conocida *war tax deduction*, y que se declare la inconstitucionalidad de la norma (56) conforme a la cual se les impuso

(53) Mediante, por ejemplo, la distracción de bienes invirtiendo en aquellos que no pueden ser embargados. Cfr. sobre esas posibles inversiones: DURLAND, *People for Peace*, Center on Law and Pacifism, Philadelphia, 1979, pág. 12, y DAVID D. COOK, «War Tax Refusal under the Free Exercise Clause», en *Wisconsin Law Review*, 1980, págs. 772-773.

(54) *Lull v. Commissioner of Internal Revenue*, 602 F.2d 1166 (4th Cir. 1979).

(55) *Collett v. United States*, 781 F.2d 53 (6th Cir. 1985).

(56) 26 U.S.C. paragr. 6.702: *Frivolous income tax return*

(a) *Civil penalty. —If—*

(1) *any individual files what purports to be a return of the tax imposed by subtitle A but which—*

(A) *does not contain information on which the substantial correctness of the self-assessment may be judged, or*

(B) *contains information that on its face indicates that the self-assessment is substantially incorrect; and*

multa administrativa al reducir la deuda tributaria declarada y pagada en una proporción igual a los gastos militares previstos por el presupuesto federal (57). Alegaron fundamentalmente la *Free Speech Clause* de la Primera Enmienda. La Corte de Apelación indica que precisamente la conducta observada por los objetores fue tomada en cuenta por el Congreso a la hora de tipificar la sanción administrativa (58). Y apenas sometiendo el problema de constitucionalidad al tradicional *compelling state interest test*, la Corte indica que el mantenimiento y viabilidad del sistema fiscal es de tal importancia para el Estado que justifica un incidental gravamen en la libertad de expresión.

X. OBJECION DE CONCIENCIA A LOS IMPUESTOS DESTINADOS A LA SEGURIDAD SOCIAL: «UNITED STATES V. LEE»

Al margen de la objeción fiscal por motivos pacifistas, es preciso —siendo coherente con el esquema tributario norteamericano— hacer una referencia a esta importante decisión de la Corte Suprema. En efecto, aunque en España el sistema de Seguridad Social no se considera en modo alguno tributo estatal, y sólo se asemeja al sistema tributario formalmente, en Estados Unidos las contribuciones a la Seguridad Social son parte del sistema tributario, que se desgajan de un destino común hacia los gastos del Estado para adoptar como fin específico cubrir los

(2) *the conduct referred to in paragraph (1) is due to—*

(A) *a position which is frivolous, or*

(B) *a desire (which appears on the purported return) to delay or impede the administration of Federal income tax laws,*
then such individual shall pay a penalty of 500 \$.

(57) La multa administrativa se impone sólo cuando se declara menor cantidad, no cuando se declara correctamente la cantidad, pero se paga menos al Fisco; en este último caso lo que ocurriría —según hemos visto en casos anteriores— es que el débito no satisfecho será obtenido por la Administración por vía ejecutiva. Cfr. *Scull v. United States*, 585 F.Supp. 956 (E.D. Va. 1984); 1982 U.S. Code Cong. and Ad. News at 1024.

(58) *The war tax deduction was specifically mentioned in the legislative history of the act as a frivolous position (...). It is well documented that such a deduction is not permitted.* 781 F.2d at 54.

gastos (sanitarios, desempleo, etc.) propios de lo que entendemos por Seguridad Social (59).

Lee, miembro de la *Old Order Amish* (60), se niega a practicar las retenciones fiscales sobre el salario de sus empleados, preceptuadas por la legislación fiscal y, en particular, por la *Social Security Act*, y a satisfacer él mismo con las obligaciones tributarias sobre la Seguridad Social que obligan a los empresarios. El motivo de esta conducta es la particular interpretación que la comunidad *Amish* hace de una epístola de San Pablo (I Tim 5:8): el inmoral para los *Amish* no sustentar a los ancianos y necesitados de la comunidad, siendo esta ayuda sólo ejercitable por un miembro de la comunidad y no por un organismo estatal.

El I.R.S. inspeccionó las cuentas de Lee y determinó las deficiencias fiscales. Lee recurrió a la Corte Federal de Distrito (61) y ésta falló en su favor, al entender que las leyes fiscales debatidas eran inconstitucionales en el caso concreto de su aplicación al objetor fiscal. La Corte de Distrito entendió que cabía extender a este caso (trabajadores por cuenta ajena) la exención legalmente establecida para los trabajadores por cuenta propia o autónomos que, por razones religiosas, se negaran a contribuir fiscalmente al sistema de Seguridad Social.

El Estado recurre en apelación ante el Tribunal Supremo de los Estados Unidos en 1981 (62), siendo Ponente de la sentencia el Magistrado Presidente Warren E. Burger.

(59) La Corte Suprema norteamericana manifiesta precisamente esta identidad, al comparar el conflicto concreto que se plantea con la objeción fiscal por motivos pacifistas: *If, for example, a religious adherent believes war is a sin, and if a certain percentage of the federal budget can be identified as devoted to war-related activities, such individuals would have a similarly valid claim to be exempt from paying that percentage of the income tax. The tax system could not function if denominations were allowed to challenge the tax system because tax payments were spent in a manner that violates their religious belief. See, e.g., Lull v. Commissioner, 602 F. 2d 1166 (CA4 1979), cert. denied, 444 U.S. 1014 (1980); Autenrieth v. Cullen, 418 F. 2d 586 (CA9 1969), cert. denied, 397 U.S. 1036 (1970). Because the broad public interest in maintaining a sound tax system is of such a high order, religious belief in conflict with the payment of taxes affords no basis for resisting the tax (455 U.S. at 260).*

(60) Los *Amish* constituyen una rama de los Menonitas suizos y alsacianos, surgida en torno a 1693-1697 en virtud de la reforma del obispo menonita suizo Jacob Amman. Cfr. CORNELIUS J. DYCK, «Mennonites», en *The Encyclopedia of Religion*, vol. 9, pág. 376, McMillan Publishing Company, New York, 1987.

(61) 497 F.Supp. 180 (WD Penn. 1980).

(62) *United States v. Lee*, 455 U.S. 252 (1982).

El Tribunal indica que la exención de la ley al impuesto de la Seguridad Social sólo contempla a los objetores fiscales por motivos religiosos que sean trabajadores autónomos; la extensión de esta prerrogativa a los sujetos implicados en el caso exige necesariamente una base constitucional para su extensión. Y se buscará la fundamentación constitucional de dicha exención en el *balancing test* o *compelling state interest* forjado en anteriores precedentes, sólo que en una formulación un tanto singular, por cuanto, tras las tradicionales preguntas sobre si la ley grava los derechos de libre ejercicio de la religión de los objetores, y la subsiguiente sobre si existe un interés compulsivo del Estado que justifique dicho gravamen, el tercer paso es preguntarse si la hipotética exención a los objetores podría quebrar el cumplimiento del interés estatal; en este último punto creo que la decisión se aparta de lo que la propia Corte Suprema considera como precedente adecuado: *Thomas v. Review Board* (63).

Concluyendo que hay realmente una colisión entre la norma jurídica que se aplica y la conciencia de Lee y sus trabajadores, entiende también el Tribunal que existe un interés compulsivo del Estado que justifica el gravamen de conciencia impuesto: la vitalidad del sistema fiscal aplicado a la Seguridad Social (64). La Corte Suprema indica que resultaría dañado seriamente el interés estatal cifrado en el sistema de Seguridad Social si de esta exención surgen —necesariamente— otras muchas, a partir de diversas creencias religiosas; en este punto, la Corte distingue la situación fáctica presente de la creada por la decisión *Wisconsin v. Yoder* (65).

(63) Véase nota 52.

(64) A su vez, este interés se justifica sobre los siguientes motivos: 1. La Seguridad Social es el programa o plan de bienestar más importante y extenso que existe en los Estados Unidos, que distribuye unos 11 billones de dólares a unos 36 millones de americanos cada mes; 2. La configuración de este plan exige necesariamente el sostenimiento del mismo por parte de empresarios y trabajadores, de modo obligatorio: esa nota de obligatoriedad es esencial para que el sistema se mantenga; 3. Es impensable, y de complicadísima administración, un sistema de Seguridad Social nacional sólo a través de contribuciones voluntarias. Cfr. 455 U.S. at 258.

(65) El magistrado Stevens, en su *concurring opinion in the judgement*, manifiesta su desacuerdo con la distinción factual: porque tanto en *Lee* como en *Yoder* está presente el mismo interés religioso, y porque no es menos importante el interés estatal de escolarización obligatoria que el del funcionamiento normal del programa nacional de Seguridad Social. Cfr. 455 U.S. at 252 (footnote 3). Creo que la

Por último, la Corte justifica la no extensión de la excepción en favor de los trabajadores por cuenta ajena: si la exención se restringe a los *self-employed* es porque se trata de una categoría de trabajadores fácilmente identificable, insertados en comunidades religiosas que tienen su propio sistema de Seguridad Social. Pero este mismo argumento justifica dotar de exención a los trabajadores dependientes que pertenecen a la comunidad *Amish*, aunque, como en cierto modo indica el Magistrado Stevens en su *concurring opinion*, esto nos podría situar en un problema de constitucionalidad en sede de *Establishment Clause* (66). Y termina la Corte Suprema indicando que, no obstante la sensibilidad que el Congreso y el poder judicial tienen y deben tener hacia los choques entre la conciencia y la ley, no puede otorgarse libremente exenciones a las normas jurídicas que incidentalmente coartan el libre ejercicio de la religión. Además, cuando un sujeto, creyente o no, «ingresa» en el mundo comercial y del trabajo, tiene que aceptar unos condicionantes que ese mundo le impone, pero que no son debidos a una actitud hostil hacia sus creencias, sino a la propia dinámica del tráfico económico y comercial.

La doctrina norteamericana descalificó la decisión por dos razones fundamentales (67): en primer lugar, porque de la voluntad del legislador que previó la exención para los trabajadores autónomos se deduce la posibilidad de su extensión a trabajadores dependientes. En segundo lugar, la aplicación de los criterios jurisprudenciales en materia de *free exercise exemptions* es incompleta.

Como indica Stevens en su *concurring opinion*, no debe entenderse que la sentencia constituya un precedente general en materia de objeción

apreciación de Stevens en cuanto a los intereses estatales es una cuestión de hecho de la que se puede discrepar.

(66) *In my opinion, the principal reason for adopting a strong presumption against such claims is not a matter of administrative convenience. It is the overriding interest in keeping the government —whether it be the legislature or the courts— out of the business of evaluating the relative merits of differing religious claims. The risk that the governmental approval of some and disapproval of others will be perceived as favoring one religion over another is an important risk the Establishment Clause was designed to preclude.* 455 U.S. at 252 (footnote 2). Stevens sitúa el verdadero motivo de la denegación en la *Establishment Clause*, más que en un problema de administración del programa de Seguridad Social o en la quiebra del mismo en virtud de la extensión del privilegio legal a este supuesto.

(67) Cfr. JOHN V. STEVENS, SR., y JOHN G. TULLIO, «Casenote: United States v. Lee, a Second Look», en *Journal of Church and State*, vol. 26, 1984, págs. 455 y ss.

de conciencia religiosa (68). Y, sin embargo, el *obiter dictum* al que anteriormente se hacía referencia (69), nos pone en la pista de sospechar que una abierta reclamación de exención fiscal por motivos pacifistas apoyada en un examen jurisprudencial como el presente posiblemente carecería de éxito: la Corte Suprema equipara el supuesto de impuestos con un fin conocido o explícito con aquel otro que representa la objeción fiscal por motivos pacifistas, en el que la diferenciación del destino del dinero la hace el objetor, no el Estado al legislar el impuesto (70).

XI. CONCLUSIONES

Este recorrido por la jurisprudencia y legislación federales de los Estados Unidos aporta diversas ideas, y también abre nuevos interrogantes sobre la objeción fiscal. No en vano la objeción fiscal constituye un tema de fuerte polémica, cualquiera que sea el campo —jurídico, político, moral, etc.— en el que se plantee.

Al principio del artículo manifesté la intención de examinar el modo en que la objeción fiscal se ha tratado por parte de la jurisprudencia. Y resulta evidente señalar que la objeción fiscal por motivos pacifistas constituye un fenómeno discordante en la larga serie de supuestos en los que la norma choca con la conciencia. Porque, de una parte, sufre las consecuencias de su emparentamiento con la objeción militar: esta es —repetimos de nuevo— un privilegio aislado del Congreso federal y no extensible automáticamente a la objeción fiscal: se requeriría la voluntad expresa del legislativo.

Pero, por otro lado, la objeción fiscal encierra un problema de *free exercise exemptions* en relación con la Primera Enmienda constitucional. Y a lo largo de las decisiones examinadas ha podido verse cómo no se somete los supuestos de objeción fiscal a los parámetros de revisión

(68) *Today's holding is limited to a claim to a tax exemption. I believe, however, that a standard that places an almost insurmountable burden on any individual who objects to a valid and neutral law of general applicability on the ground that the law proscribes (or prescribes) conduct that his religion prescribes (or proscribes) better explains most of this Court's holding than does the standard articulated by the Court today.* 445 U.S. at 252 (footnote 3).

(69) Véase nota 59.

(70) *The tax system could not function if denominations were allowed to challenge the tax system because tax payments were spent in a manner that violates their religious beliefs.* 455 U.S. at 260.

usuales en este área constitucional. Es de plena aplicación a esta deficiencia el *dissenting opinion* de la Magistrada Sandra O'Connor en la decisión de la Corte Suprema *Smith II*: puesto que estamos en un caso claro en el que la norma choca con la conciencia religiosa, apliquemos el *Sherbert test*; incluso si el resultado es denegar protección a los objetores: se trata de coherencia en el manejo de los precedentes, no de dejarse llevar de un infundado temor ante la posibilidad de que el *Sherbert test* otorgue una peligrosa exención tributaria.

Los tribunales federales norteamericanos abandonan, por tanto, su función tan celebrada de correctores y vigilantes de la actuación del poder ejecutivo en este área. Podrá otorgarse o no protección a los objetores, pero —repito una vez más— lo que sí parece conveniente es el empleo de las herramientas jurídico-formales habituales cuando la cuestión se plantea en el terreno de la libertad religiosa y/o de conciencia.

¿Se trata de un premeditado abandono de los parámetros «tradicionales», de la revisión propia del *compelling state interest*? Pienso que no. La casualidad ha conducido a la formación de unos precedentes adversos sobre los que advierte un nuevo entendimiento de la libertad religiosa constitucionalmente protegida, pero los tribunales no se han atrevido a permitirse un cambio de orientación en este terreno concreto: la amenaza —aparente o real— que la objeción fiscal supone para el Estado ha llevado a las Cortes federales a aferrarse al *stare decisis*, o a maniobrar con cautela entre los escollos de las *free exercise exemptions* en versión edulcorada. No en vano, una visión de la función jurisprudencial a tono con el Derecho angloamericano explica —si se me permite este reduccionismo— que el Juez mira primero el caso y luego mira la ley, para intentar amoldar ésta al supuesto, según un juicio que previamente ha formado sobre cuál ha de ser la solución. En estos casos, el Juez «ve» que la reclamación se plantea adecuadamente en relación con la *Free Exercise Clause*, pero prefiere no entrar a su juego, o no hacerlo completamente, al tener más bien su pensamiento en las consecuencias financieras adversas que para el Estado conllevaría el reconocimiento de la objeción fiscal. Ese esquema de «génesis lógica» de la sentencia es especialmente posible en la jurisprudencia de las *Free Exercise exemptions*, y precisamente se la ha criticado por su subjetivismo, al permitir al juzgador —a pesar del criterio acrisolado por el Tribunal Supremo, o tal vez gracias a él— llegar a conclusiones diversas a partir de un mismo supuesto.

Se arrincona, por tanto, la objeción fiscal al campo político. La ju-

jurisprudencia espera que sea el legislativo, no ella, quien determine cómo tratar el problema. Y el legislativo, a su vez, exige implícitamente una mayor presión social para hacer realidad el pago social sustitutorio. Mientras tanto, la acción de los grupos de objetores norteamericanos continúa; ese grupo de objetores es precisamente una de las «minorías» a las que la jurisprudencia constitucional americana siempre ha prestado una singular atención.